

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.517/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000180678-49
Impugnação: 40.010133221-33
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda
IE: 313616449.28-82
Coobrigado: Praxair Holding Latinoamerica, SL
CNPJ: 05.463225/0001-06
Proc. S. Passivo: João Marcos Colussi/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - FALTA DE PREVISÃO LEGAL – ELEIÇÃO ERRÔNEA – EXCLUSÃO. Exclusão do Coobrigado Praxair Holding Latinoamerica, SL por não se encontrarem nos autos documentos que contenham elementos fático-jurídicos justificadores de sua inclusão no polo passivo.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA. Constatada a falta de recolhimento de ICMS sobre entrada de energia elétrica proveniente do Mercado de Curto Prazo (MCP), quando em posição devedora na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), contrariando as exigências do art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – UTILIZAÇÃO INDEVIDA - ENERGIA ELÉTRICA. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo da CCEE, ao amparo da não incidência. Os créditos devem ser estornados nos termos do art. 70, inciso II do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS – REGISTO DE ENTRADA. Constatada a falta de registro no livro Registro de Entradas de notas fiscais de aquisição de energia elétrica referentes ao exercício de 2007. Os documentos fiscais foram emitidos no exercício de 2011, mas não foram escriturados no respectivo livro, contrariando o disposto no art. 166 do Anexo V do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - BASE DE CÁLCULO - DESTAQUE A MENOR. Constatado que a Autuada consignou em documentos fiscais de saída de energia elétrica, base de cálculo diversa da prevista na legislação. As notas fiscais foram emitidas em

valores que divergem da liquidação das diferenças do Mercado de Curto Prazo da CCEE, em contrariedade ao disposto no art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Corretas a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – ERRO NO CAMPO OPERAÇÃO REALIZADA. Constatada a emissão de notas fiscais eletrônicas referentes à liquidação das operações realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE com erro no campo referente ao código do tipo de operação realizada (0-Entrada ou 1-Saída). Correta a exigência da Multa Isolada do art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “g” do RICMS/02, majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, após conferência dos Relatórios de Pré-Fatura do Perfil de Consumo do Agente, relacionadas às operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), no período de janeiro a dezembro de 2007, das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

- falta de recolhimento do ICMS na entrada de energia elétrica proveniente do Mercado de Curto Prazo, quando em posição devedora na CCEE, contrariando as exigências do art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX da Lei nº 6.763/75. Trata-se de uma única operação, referente ao mês de fevereiro de 2007 e descrita no Anexo 5 de fls. 30/31.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

- utilização indevida dos créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo, quando em posição credora na CCEE. A saída posterior da energia elétrica não está sujeita à incidência do imposto, conforme previsão do art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, razão pela qual o crédito referente à entrada deve ser estornado, nos termos do art. 70, inciso II do RICMS/02. As operações estão demonstradas no Anexo 6 de fls. 32/33.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75;

- falta de registro de notas fiscais de entrada de energia elétrica referentes ao exercício de 2007 no livro Registro de Entradas. Os documentos fiscais foram emitidos no exercício de 2011, mas sua escrituração não consta do livro fiscal da Impugnante, é o que se constata da análise da cópia de tal livro, incluída nos autos pela Fiscalização (fls. 210/353). Os documentos envolvidos estão listados no Anexo 7 de fls. 34/35.

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75.

- consignação em documento fiscal, de base de cálculo diversa da prevista pela legislação tributária. As notas fiscais de saída de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo, referentes aos períodos de abril a julho e setembro a outubro de 2007, foram emitidas com valores diversos daqueles informados pela CCEE, contrariando as disposições do art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. As diferenças apuradas estão demonstradas na última coluna da planilha do Anexo 7, à fl. 35.

Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, vigente à época da prática das infrações. A penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal;

- emissão de notas fiscais eletrônicas de liquidação das operações realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE com erro no campo referente ao código do tipo de operação realizada (0-Entrada ou 1-Saída). Os documentos fiscais autuados estão listados no Anexo 8 de fls. 36/37.

Exigência da Multa Isolada do art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “g” do RICMS/02, majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 357/395, acompanhada dos documentos de fls. 396/490.

Afirma, em apertada síntese, que:

- as exigências referentes ao período de janeiro a novembro de 2007 estariam decaídas por força das disposições do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.

- no período em que assumiu a posição devedora de energia elétrica, com demanda superior ao contrato celebrado com a CEMIG, a aquisição do excedente não se deu no âmbito da CCEE e sim em contrato bilateral com outra fornecedora de energia elétrica. Por essa razão, não seriam aplicáveis a essas operações as regras do Convênio ICMS nº 15/07 e do RICMS/02 referentes à emissão de nota fiscal de entrada com destaque do imposto;

- ausência de previsão legal para estorno de crédito de ICMS quando a empresa integrante da CCEE assumir posição credora e der saída em energia elétrica com emissão de documento fiscal sem destaque do imposto. A Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 violaria o princípio da legalidade ao criar estorno não previsto em lei;

- a operação de saída de energia elétrica na CCEE não é beneficiada por não incidência tributária, sendo, na verdade, uma hipótese de operação sujeita à substituição tributária “para trás”, na medida em que o ICMS devido será efetivamente recolhido pelo adquirente da energia elétrica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a aplicação da IN SUTRI nº 03/09 cria uma bitributação da circulação de uma mesma mercadoria, levando a Autuada a pagar o imposto incidente sobre a parcela da energia elétrica que ela não consumiu e que foi devolvida à CCEE. Apresenta alguns cálculos matemáticos que visam demonstrar suas alegações de bitributação;

- na infração referente à emissão de notas fiscais que acobertaram as liquidações de excedente de energia elétrica no âmbito da CCEE com base de cálculo diversa da prevista na legislação, o Fisco não demonstrou a forma que entendia correta para apuração das referidas bases de cálculo e tampouco indicou o dispositivo legal supostamente violado, fato que, por si só, macula a exigibilidade do crédito tributário e o direito de defesa do Contribuinte. Salienta que as diferenças apontadas pela Fiscalização não existem;

- em virtude de equivocadamente informar que as notas fiscais emitidas para acobertar a venda energia elétrica seriam “de entrada”, quando na verdade seriam “de saída”, a Impugnante destacou e recolheu de forma indevida ICMS sobre cada venda de energia realizada no âmbito da CCEE;

- descontado o valor indevidamente recolhido a título de ICMS, as bases de cálculo indicadas nas referidas notas fiscais perfazem o exato valor de cada operação de venda de energia elétrica realizada via CCEE, não obstante a inversão do tipo de operação (“saída”, quando o correto seria “entrada”);

- as multas de revalidação e isoladas aplicadas seriam insubsistentes na medida em que as infrações em que se baseiam não teriam ocorrido, conforme já discorrido na Defesa apresentada;

- o ICMS não pode ser incluído no valor da operação para efeito de cálculo da multa isolada, na forma procedida pela Fiscalização. Aduz que, por mais que o ICMS integre a base de cálculo do próprio imposto, não se pode confundir a “parcela relativa ao imposto” com o “valor da operação”, somando-os para efeitos de aplicação da multa isolada. No seu entendimento são duas parcelas distintas, que como tal devem ser tratadas;

- as multas aplicadas são abusivas e confiscatórias, superando em muito o valor do tributo exigido, razão pela qual devem ser canceladas ou reduzidas;

Requer, ao final, a procedência da impugnação com o consequente cancelamento do Auto de Infração e arquivamento do processo administrativo correspondente.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 494/530, discorre a respeito do funcionamento da CCEE, refuta integralmente as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Da Retificação dos Fundamentos da Reincidência e da Ratificação do Crédito Tributário

Por meio dos documentos de fls. 542/549, a base fática de aplicação da reincidência foi alterada pela Fiscalização para excluir os PTAs nºs 04.00395430-83,

04.00201431-76 (Multa Isolada do art. 54, inciso VI) e 04.000202945-17 (Multa Isolada do art. 55, inciso VII), utilizados como base para aplicação da majoração prevista no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Em substituição, como suporte à reincidência das penalidades isoladas, foram incluídos os PTAs nºs 04.002060709-53, 04.002094118-91 (Multa Isolada do art. 54, inciso VI) e 04.0002107116-82 (Multa Isolada do art. 55, inciso VII), os quais atendem aos critérios previstos na legislação.

Além dessa retificação, o Auto de Infração foi também ratificado para confirmar todas as reincidências em relação à Autuada e ainda, para excluir estas mesmas reincidências no que tange à Coobrigada, na medida em que o art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75 limita sua incidência à prática de nova infração “pela mesma pessoa” que anteriormente já a havia praticado.

Regularmente cientificada sobre as alterações, a Autuada adita sua Impugnação às fls. 557/596, reiterando os termos da Peça de Defesa inicial e seu pedido pela improcedência do Auto de Infração.

A Fiscalização retorna aos autos às fls. 645/684 para reiterar os termos de sua manifestação anterior e pedir pela procedência parcial do lançamento, nos termos das alterações realizadas.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 688/719, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da alegação de Decadência

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário, relativo ao período de janeiro a novembro de 2007, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem viço exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento desse procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

Porém, no presente caso, não houve pagamento (integral) do imposto. Portanto, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido.

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, o qual determina

que o prazo de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Citam-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 20.425/11/1ª, 20.290/13/2ª e 21.275/14/3ª.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/08, findando-se em 31/12/12. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 24/10/12 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 07/12/12 (fl. 05), verifica-se a não ocorrência da decadência do direito de promover o lançamento relativo ao exercício de 2007.

Por essa razão, afastam-se os argumentos da Impugnante.

Da Sujeição Passiva

A Fiscalização incluiu como Coobrigada no polo passivo da autuação a pessoa jurídica de direito privado Praxair Holding Latinoamerica, SL em razão de ser ela a detentora de 99,99% (noventa e nove inteiros e noventa e nove centésimos por cento) do capital social da Autuada.

Apesar de não haver questionamento por parte da Impugnante, importante analisar a regularidade da sujeição imposta pela Fiscalização.

A responsabilidade solidária e a responsabilidade pessoal por crédito tributário estão previstas, respectivamente, no arts. 134 e 135 do CTN:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

As hipóteses de responsabilização estão taxativamente listadas nesses artigos, sendo necessário, para existir a coobrigação, que a conduta do agente possa ser enquadrada em algum deles.

O art. 21 da Lei nº 6.763/75, com base nas normas contidas no CTN, especifica as hipóteses de coobrigação no âmbito da legislação tributária mineira.

Analisando os autos, não foi possível encontrar documentos que comprovem a existência de atos ou omissões imputáveis à Coobrigada e que tenham concorrido para o não recolhimento do tributo, não sendo assim o caso de se aplicar a responsabilidade solidária do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75:

Art. 21-São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os **atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo** por estes. (Grifou-se)

Inexistentes ainda documentos que comprovem a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, dos quais decorra o não recolhimento de tributo devido, afastando-se, por outro lado, a aplicabilidade da responsabilidade pessoal prevista no art. 21, § 2º da Lei nº 6.763/75:

Art. 21-São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com **excesso de poderes ou infração de lei**, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o **sócio-gerente**, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.(Grifou-se)

A Coobrigada é mera sócia capitalista da Autuada. A Administração desta, no período autuado, cabia aos Srs. Domingos Henrique Guimarães Bulus, Gustavo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cleto Marsiglia, Paulo Augusto Silva Novaes e Murilo Barros de Melo, informações que constam do próprio cadastro da Autuada junto à Secretaria de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG).

Há ampla jurisprudência deste CC/MG no sentido de que o sócio capitalista, em não havendo comprovação nos autos de que tenha praticado atos de gestão que tenham participado, concorrido ou contribuído de alguma forma para o não pagamento do tributo, deve ser excluído do polo passivo. É o caso dos Acórdãos nºs 21.397/13/1ª, 21.454/14/1ª, 4.186/13/CE e 21.057/13/3ª, dentre outros.

Desse modo, deve ser excluído do pólo passivo da Autuação, o Coobrigado Praxair Holding Latinoamerica, SL em face da ausência de suporte fático-jurídico.

Quanto ao mérito

Conforme relatado, versa a autuação sobre a constatação, após conferência dos Relatórios de Pré-Fatura do Perfil de Consumo do Agente, relacionados às operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), no período de janeiro a dezembro de 2007, de diversas irregularidades já descritas no “Relatório”.

Inicialmente, transcreve-se explicação contida na manifestação fiscal a respeito do funcionamento do processo de comercialização de energia elétrica. Trata-se de informações importantes ao entendimento do feito e da própria lógica do sistema elétrico brasileiro, as quais foram retiradas do sítio institucional da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (www.ccee.org.br), especificamente dos artigos denominados “Visão Geral das Operações na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica” e “Procedimento de Comercialização PdC CO. 01 - CONTRATOS BILATERAIS”.

Em 1996, foi implantado o Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro (Projeto RE-SEB), coordenado pelo Ministro de Minas e Energia, contando com a participação de diversos técnicos brasileiros, bem como com a participação de empresa inglesa de consultoria.

Os trabalhos do Projeto RE-SEB definiram as bases conceituais que deveriam nortear o desenvolvimento do setor elétrico. As principais conclusões do projeto foram a necessidade de implementar a desverticalização das empresas de energia elétrica, ou seja, dividi-las nos segmentos de geração, transmissão e distribuição, incentivar a competição nos segmentos de geração e comercialização, e manter sob regulação os setores de distribuição e transmissão de energia elétrica, considerados como monopólios naturais.

Foi também identificada a necessidade de criação de um órgão regulador, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), de um operador para o sistema elétrico nacional, o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) e de um ambiente para a realização das transações de compra e venda de energia elétrica, o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE).

Por meio da Lei nº 9.648/98 e do Decreto nº 2.655/98, foi criado o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), ambiente virtual, sem personalidade jurídica. O

MAE foi instituído pela assinatura de um contrato de adesão multilateral de todos os Agentes (Acordo de Mercado), como um mercado autorregulado, com a finalidade de viabilizar as transações de energia elétrica por meio de Contratos Bilaterais e do Mercado de Curto Prazo (Mercado “Spot”), entre as empresas que executam os serviços de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional (SIN).

Concluído em agosto de 1998, o Projeto RE-SEB definiu o arcabouço conceitual e institucional do modelo a ser implantado no Setor Elétrico Brasileiro.

Durante os anos de 2003 e 2004 o Governo Federal lançou as bases de um novo modelo para o Setor Elétrico Brasileiro, sustentado pelas Leis nº 10.847 e 10.848, de 15/03/01 e pelo Decreto nº 5.163 de 30/07/04.

Entre as principais mudanças institucionais implementadas nesse período, destacam-se a criação de uma instituição responsável pelo planejamento do setor elétrico a longo prazo (a Empresa de Pesquisa Energética – EPE), uma instituição com a função de avaliar permanentemente a segurança do suprimento de energia elétrica, o Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE) e uma instituição para dar continuidade às atividades do MAE, relativas à comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica.

A seguir são apresentados os papéis dos Agentes do Setor Elétrico Brasileiro, em conformidade com o Modelo vigente, implementado em 2004.

Geração

Os Agentes de Geração podem ser classificados em:

- Concessionários de Serviço Público de Geração: Agente titular de Serviço Público Federal delegado pelo Poder Concedente mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de Empresas para exploração e prestação de serviços públicos de energia elétrica, nos termos da Lei nº 8.987/95;

- Produtores Independentes de Energia Elétrica - PIE: são Agentes individuais ou reunidos em consórcio que recebem concessão, permissão ou autorização do Poder Concedente para produzir energia elétrica destinada à comercialização por sua conta e risco;

- Autoprodutores - AP: são Agentes com concessão, permissão ou autorização para produzir energia elétrica destinada a seu uso exclusivo, podendo comercializar eventual excedente de energia, desde que autorizado pela ANEEL.

A atividade de geração de energia elétrica apresenta um caráter competitivo, sendo que todos os Agentes de Geração podem vender energia tanto no Ambiente de Contratação Regulado como no Ambiente de Contratação Livre. Os geradores também possuem livre acesso aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Transmissão

Tais Agentes são responsáveis por gerir as redes de transmissão, as quais consistem em vias de uso aberto, podendo ser utilizadas por qualquer outro Agente, que pagará tarifas pelo uso do sistema de transmissão (TUST) ou de distribuição (TUSD), conforme o caso. A construção/operação de novas linhas de transmissão é objeto de

leilão, no qual os agentes oferecem o lance pelo menor custo para instalação e manutenção da linha, cooperando para a modicidade tarifária do setor. Após a construção da linha, cabe ao Agente de Transmissão mantê-la disponível para uso, sendo ressarcido para isto, independentemente da quantidade de energia transportada por meio da linha de transmissão.

Distribuição

Os Agentes de Distribuição realizam atividades orientadas a serviços de rede e de venda de energia aos Consumidores Cativos com tarifas e condições de fornecimento reguladas pela ANEEL. Com o novo modelo, os Distribuidores têm participação obrigatória no Ambiente de Contratação Regulado, celebrando contratos de energia com preços resultantes de leilões.

Comercializadores

Os Agentes de Comercialização de energia elétrica compram energia por meio de Contratos Bilaterais no Ambiente Livre, podendo vender energia aos Consumidores Livres, no próprio Ambiente de Contratação Livre (ACL), ou aos Distribuidores, por meio dos leilões do Ambiente de Contratação Regulado (ACR).

Importadores de Energia

São os Agentes do setor que detêm autorização do Poder Concedente para realizar importação de energia elétrica para abastecimento do mercado nacional.

Exportadores de Energia são os Agentes do setor que detêm autorização do Poder Concedente para realizar exportação de energia elétrica para abastecimento de países vizinhos.

Consumidores Livres

São os Consumidores que, atendendo os requisitos da legislação vigente, podem escolher seu fornecedor de energia elétrica (Agentes de geração e Comercializadores) por meio de livre negociação.

Consumidores Cativos

São aqueles que só podem comprar energia elétrica da concessionária/permissionária que detém a concessão do serviço de distribuição de energia elétrica para a localidade na qual se encontra instalado, ficando submetido à tarifa e condições de fornecimento estabelecidas pela ANEEL.

O modelo vigente do setor elétrico prevê que a comercialização de energia elétrica pode ser realizada em dois ambientes de mercado: Ambiente de Contratação Regulado e Ambiente de Contratação Livre.

A contratação no Ambiente de Contratação Regulado é formalizada por meio de contratos bilaterais regulados, denominados Contratos de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado (CCEAR), celebrados entre Agentes Vendedores e Distribuidores que participam dos leilões de compra e venda de energia elétrica.

Já no Ambiente de Contratação Livre há a livre negociação entre os Agentes Geradores, Comercializadores, Consumidores Livres, Importadores e Exportadores de energia, sendo os acordos de compra e venda de energia pactuados por meio de Contratos Bilaterais (ou Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre - CCEAL).

Os CCEAL são negociados livremente entre duas partes e firmados entre os Agentes contratantes, sem a participação da ANEEL ou da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica. Esses contratos são registrados na CCEE, sendo que o processo de registro consiste na informação dos montantes contratados e dos prazos envolvidos, não havendo necessidade de informar os preços acordados. Os contratos são registrados pelos Agentes Vendedores e validados pelos Agentes Compradores, para que sejam utilizados no processo de Contabilização e Liquidação Financeira.

Os Agentes de Geração sejam concessionários de serviço público de geração, produtores independentes de energia ou autoprodutores, assim como os comercializadores, podem vender energia elétrica nos dois ambientes, mantendo o caráter competitivo da geração. Tanto os contratos do Ambiente de Contratação Regulado como os do Ambiente de Contratação Livre são registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e servem de base para a contabilização e liquidação das diferenças no Mercado de Curto Prazo. Os montantes totais contratados são liquidados bilateralmente pelos Agentes, fora do ambiente de operações da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e de acordo com condições contratuais específicas.

Uma alteração significativa está relacionada à forma de realização de Leilões de Energia, que aboliu o critério de maior preço e passou a utilizar o critério de menor tarifa, colaborando para a modicidade tarifária ao Consumidor Cativo.

Conforme disposto no inciso I do art. 2º do Decreto nº 5.163/04, os Agentes vendedores devem apresentar 100% (cem por cento) de lastro para venda de energia e potência, constituído pela garantia física proporcionada por empreendimentos de geração próprios ou de terceiros, neste caso, mediante contratos de compra de energia ou de potência.

Os Agentes de Distribuição e os Consumidores Livres também devem apresentar 100% (cem por cento) de cobertura contratual para o atendimento de seu mercado e consumo.

Por fim, esse modelo retomou a obrigatoriedade de todos os Agentes apresentarem 100% (cem por cento) da contratação efetuada, inclusive Consumidores Livres, havendo a possibilidade de aplicação de penalidades para quem não observasse esse item.

Ambiente de Contratação Regulada - ACR

Participam do Ambiente de Contratação Regulado: os Agentes Vendedores e Agentes de Distribuição de energia elétrica. Para garantir o atendimento aos seus mercados, os Agentes de Distribuição podem adquirir energia das seguintes formas, de acordo com o art. 13 do Decreto nº 5.163/04:

- leilões de compra de energia elétrica proveniente de empreendimentos de geração existentes e de novos empreendimentos de geração;
- geração distribuída, desde que a contratação seja precedida de chamada pública realizada pelo próprio Agente de Distribuição, contratação esta limitada ao montante de 10% (dez por cento) do mercado do distribuidor;
- usinas que produzem energia elétrica a partir de fontes eólicas, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa, contratadas na primeira etapa do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA;
- Itaipu Binacional, no caso de agentes de distribuição cuja área de concessão esteja localizada nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste.

Ambiente de Contratação Livre - ACL

No Ambiente de Contratação Livre, participam Agentes de Geração, Comercializadores, Importadores e Exportadores de energia elétrica, além dos Consumidores Livres. Nesse ambiente, há liberdade para se estabelecer volumes de compra e venda de energia e seus respectivos preços, sendo as transações pactuadas por meio de Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre.

Os Consumidores que optem por se tornarem livres, realizando a compra de energia por meio de contratos no Ambiente de Contratação Livre, devem ser Agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e estão sujeitos ao pagamento de todos os encargos, taxas e contribuições setoriais previstas na legislação.

Conforme descrito no § 2º do art. 49 do Decreto nº 5.163/04, esses consumidores podem manter parte da aquisição de sua energia de forma regulada junto à concessionária de distribuição, constituindo assim um Consumidor Parcialmente Livre.

Caso o Consumidor Livre queira retornar à condição de Cativo, deve informar essa decisão à Concessionária de Distribuição local com um prazo mínimo de cinco anos, sendo que esse prazo pode ser reduzido mediante acordo entre as partes.

Em 2004, com a implantação do Novo Modelo do Setor Elétrico, por meio da Lei nº 10.848/04, foi autorizada a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, como sucessora do MAE, regulamentada pelo Decreto nº 5.177/04, sendo uma organização civil, de direito privado, sem fins lucrativos, congregando Agentes das categorias de Geração, Distribuição e Comercialização de energia elétrica.

A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica é responsável pelo processamento da contabilização da Energia Elétrica produzida e consumida no Brasil, sendo regida por um conjunto de Regras comerciais, complementares e integrantes às Regras de Comercialização, que devem ser cumpridas por todos os Agentes participantes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica.

Todos os contratos firmados bilateralmente entre os Agentes Compradores (Distribuidor, Consumidor Livre) e Agentes Vendedores (Geradores, Comercializador) devem ser registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, entretanto a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sua liquidação ocorre fora deste ambiente, por meio de emissão de fatura entre as partes.

As empresas geradoras, distribuidoras, comercializadoras e consumidoras de energia elétrica registram na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica os montantes de energia contratada, assim como os dados de medição, para que dessa forma seja determinado quais as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado.

Considerando-se os contratos e os dados de medição registrados, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado; as diferenças positivas ou negativas são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado semanalmente para cada patamar de carga (Leve, Média e Pesada) e para cada submercado (Norte, Nordeste, Sudeste/Centro-Oeste e Sul), tendo como base o Custo Marginal de Operação do sistema, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo. O PLD é utilizado para valorar todas as quantidades de energia contabilizadas que não estejam cobertas por Contratos Bilaterais.

Com base nas informações dos montantes contratados e dos montantes medidos, a contabilização é realizada e os montantes negociados no Mercado de Curto Prazo (também chamado “Mercado Spot”) são calculados. Dessa forma, pode-se dizer que o Mercado de Curto Prazo (Mercado de Curto Prazo) é o mercado das diferenças.

No referido mercado, as relações são multilaterais, ou seja, todos os Agentes compradores adquirem energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor. O Mercado de Curto Prazo assume posição de comprador e vendedor das sobras de energia aos agentes participantes do mercado.

Assim, no Mercado de Curto Prazo são realizadas operações envolvendo os montantes de energia elétrica que não são objeto de contratos bilaterais, são as sobras de energia dos contratos bilaterais.

O Mercado de Curto Prazo, caracterizado pela realização de transações multilaterais, envolve, então, o efetivo fornecimento da energia elétrica em cada período de apuração, que é valorada pelos critérios consistentes na atribuição do preço do Mercado de Curto Prazo, vigente para cada intervalo definido de tempo e para cada um dos submercados de energia. As transações realizadas no citado mercado, portanto, caracterizam-se como operações de compra e venda de energia elétrica, ocorridas durante determinado período de apuração.

Como foi dito, os contratos firmados bilateralmente entre os Agentes são liquidados diretamente entre as partes envolvidas. Cabe à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica promover a liquidação das diferenças apuradas entre toda a energia efetivamente contratada e toda a energia efetivamente verificada (consumida ou gerada) por meio do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCSD).

A contabilização é efetuada mensalmente conforme prazos e condições estabelecidas em Procedimentos de Comercialização. Ao término da contabilização, são identificadas as posições de cada Agente como devedor ou credor no Mercado de

Curto Prazo, resultando na Pré-Fatura individualizada. Em seguida, ocorre o Processo de Liquidação Financeira mensal, no qual são efetuados os pagamentos e recebimentos financeiros aos Agentes.

O valor do crédito ou do débito a ser atribuído pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica a um determinado agente, em razão da venda ou da compra de energia elétrica em um determinado período de apuração, sofre os ajustes previstos pelas Regras do Mercado.

Os ajustes previstos pelas Regras de Mercado, homologadas pela ANEEL, são condições impostas aos Agentes para a realização de operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo. Assim, tais ajustes não correspondem a novas operações de compra e venda de energia elétrica.

Os ajustes são realizados por ocasião da contabilização das operações realizadas no Mercado de Curto Prazo, e variam conforme a caracterização do agente como gerador ou distribuidor/ comercializador. Tais ajustes são formalizados juntamente com o valor dos créditos ou débitos correspondentes às operações realizadas de venda ou compra de energia elétrica pelos Agentes, por meio de um documento chamado Pré-Fatura.

A Pré-Fatura é elaborada sob o ponto de vista da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, pois é ela quem realiza a liquidação (faz os pagamentos). Os valores negativos indicam consumo de energia do agente (situação devedora) e o agente deve pagar à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica. Os valores positivos (posição credora) indicam venda de energia e a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica deve pagar ao agente.

Esse é, em resumo, o funcionamento do mercado em questão. Veja-se, então, o que ocorre na matéria tributária, em especial, no caso vertente.

Da análise dos argumentos de defesa

A Impugnante alega que no período em que assumiu a posição devedora na CCEE, com demanda de energia elétrica superior ao contrato celebrado com a CEMIG, a aquisição do excedente não se deu no âmbito da CCEE e sim em contrato bilateral com outra fornecedora de energia elétrica. Por essa razão, não lhe seriam aplicáveis as regras do Convênio ICMS nº 15/07 e do RICMS/02 referentes à emissão de nota fiscal de entrada com destaque do imposto.

Trata-se de alegação que não condiz com os fatos contidos nos autos e nos relatórios fornecidos pela CCEE à SEF/MG.

Importante salientar que a discussão se refere apenas ao mês de fevereiro de 2007 e envolve R\$ 323,95 (trezentos e vinte e três reais e noventa e cinco centavos) de ICMS, referentes à entrada de R\$ 1.799,73 (mil setecentos e noventa e nove reais e noventa e três centavos) de energia elétrica nesta competência (fl. 31).

Em todos os demais meses do exercício autuado (2007) a Autuada esteve em situação credora na CCEE, vendendo energia elétrica ao invés de adquiri-la, razão pela qual emitiu notas fiscais de saída de energia elétrica, sem destaque do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Convênio ICMS nº 15/07, atualmente vigente, estabeleceu as regras a serem observadas pelos Agentes nas operações com energia elétrica realizadas no âmbito da CCEE, diferenciando as operações acobertadas por contratos bilaterais daquelas operações realizadas no Mercado de Curto Prazo:

Cláusula primeira Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, com exceção da comercialização de energia destinada aos Estados de São Paulo e Mato Grosso, deverá observar o que segue:

I - o agente que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica deverá, relativamente a cada contrato bilateral, exceto os termos de cessão gerados pelo Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits - MCSD do Ambiente de Comercialização Regulado, para cada estabelecimento destinatário:

(...)

II - relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e às apurações e liquidações do MCSD, o agente emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1+A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente às diferenças apuradas:

a) pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo, ou de fornecedora relativo ao MCSD;

b) **pela entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo**, ou de empresa distribuidora suprida pelo MCSD.

(...)

§ 2º O adquirente da energia elétrica objeto dos contratos bilaterais de que trata o inciso I deve informar ao respectivo agente fornecedor a sua real distribuição de cargas por estabelecimento, bem como suas alterações.

(...)

Cláusula terceira Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar no caso do inciso II, "b", da cláusula primeira, **é responsável pelo pagamento do imposto** e deverá:

I - ao emitir a nota fiscal relativa à entrada, ou solicitar sua emissão:

a) fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, considerada a regra do inciso I

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da cláusula segunda, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

b) em caso de haver mais de um ponto de consumo, observar o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, para a apuração da base de cálculo;

c) aplicar, à base de cálculo, a alíquota interna da unidade federada de localização do consumo;

d) destacar o ICMS;

II - efetuar o pagamento do imposto, com base na nota fiscal emitida nos termos do inciso I, por guia de recolhimentos estaduais, no prazo previsto na legislação da respectiva unidade federada.

Parágrafo único. O crédito do imposto, na forma e no montante admitidos, somente poderá ser efetuado no mês em que o imposto tiver sido recolhido.

(Grifou-se)

Por sua vez, o Estado de Minas Gerais incorporou as normas do Convênio ICMS nº 15/07 ao RICMS/02, na Parte 1 do Anexo IX, que trata das operações relativas à energia elétrica. Na parte que interessa ao presente feito, os arts. 53-F e 53-G assim dispõem:

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e "Déficits" (MCS D) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, relativamente às diferenças apuradas:

I - pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo, ou de fornecedora relativo ao MCS D;

II - **pela entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo**, ou de empresa distribuidora suprida pelo MCS D.

(...)

§ 2º - Relativamente às diferenças apuradas, o agente emitirá a nota fiscal até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira, na entrada ou na saída, conforme o caso, que deverá conter:

I - **o destaque do ICMS, quando for emitida por consumidor livre ou por autoprodutor enquadrado na hipótese prevista no inciso II do art. 53-E**, vedado o destaque do imposto nos demais casos;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º - Todas as vias das notas fiscais emitidas na forma deste artigo juntamente com as pré-faturas emitidas pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica que lhes tenha dado origem deverão ser arquivadas pelos prazos previstos no § 1º do art. 96 deste Regulamento.

§ 4º - Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo é **responsável pelo pagamento do imposto** e deverá, ao emitir a nota fiscal relativa à entrada:

I - fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, considerada a regra prevista § 1º deste artigo, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

II - para a apuração da base de cálculo, em caso de haver mais de um ponto de consumo, observar o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, na hipótese de a liquidação ser relativa a mais de um estabelecimento;

III - para destaque do imposto, aplicar à base de cálculo apurada na forma das alíneas anteriores a alíquota interna prevista para a operação.

Art. 53-G - O pagamento do imposto devido por fatos geradores ocorridos conforme os arts. 53-E e 53-F será efetuado com base na nota fiscal emitida nos termos do artigo anterior, por meio de Documento de Arrecadação Estadual distinto, no prazo previsto no art. 85 deste Regulamento.

Analisando o relatório de liquidação denominado “Relatório CB 006 – Pré-Fatura”, disponibilizado mensalmente para a SEF/MG sob a denominação de “Informações para a Secretaria de Estado da Fazenda – Detalhamento da Pré-Fatura”, referente às posições mensais dos diversos atores que atuam no Mercado de Curto Prazo da CCEE, trata única e exclusivamente de operações de sobras de energia elétrica realizadas no Ambiente de Contratação Livre (ACL), fornecendo a relação de todos os contratos bilaterais registrados na CCEE, além do resultado da comparação entre o total de energia adquirida em contratos bilaterais e a quantidade de energia efetivamente utilizada pelo Consumidor Livre.

Ao término da contabilização no Mercado de Curto Prazo, são identificadas as posições de cada Agente (devedora ou credora), o que dá origem à Pré-Fatura individualizada, utilizada para a liquidação financeira mensal das diferenças apuradas. Em seguida, o consumidor livre paga à CCEE quando o volume consumido for maior que o contratado (posição devedora) ou recebe da CCEE quando o volume consumido for inferior ao contratado (posição credora).

O “Relatório CB 006 – Pré-Fatura”, disponibilizado pela CCEE à SEF/MG, mostra que o Consumidor Livre White Martins Gases Ltda-Unidade Ipatinga, ora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autuada, no mês de fevereiro de 2007, apresentava junto à CCEE uma posição devedora de R\$ 1.475,78, representada por 29,2% (vinte e nove inteiros e dois décimos por cento) da posição credora total da White Martins Gases Industriais, que era de R\$ 5.053,60 (cinco mil e cinquenta e três centavos e sessenta centavos).

Trata-se exatamente da informação utilizada pela Fiscalização para elaborar as planilhas de fls. 31 e 39, com base nas quais foram exigidos da Impugnante o tributo, a multa de revalidação e os acréscimos devidos, denotando a exatidão de tal crédito tributário.

Ademais, a Impugnante não apresentou contrato ou documento de pagamento que comprove a alegação de que adquiriu a energia elétrica em tal competência de forma bilateral, fora da CCEE. Alegar e não provar o alegado é o mesmo que não alegar.

Desse modo, restando demonstrado que o excesso de demanda de energia elétrica da Autuada referente ao mês de fevereiro de 2007 foi adquirido no Mercado de Curto Prazo da CCEE, aplicáveis a tal operação as regras do Convênio ICMS nº 15/07 e do RICMS/02 transcritas, restando corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e respectivos acréscimos.

A Impugnante afirma que não há previsão legal que ampare o estorno dos créditos de energia elétrica referentes à saída da mercadoria de seu estabelecimento em decorrência de posição credora na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (fl. 562). Salienta ainda que a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 estaria violando o princípio da legalidade ao criar estorno não previsto em lei.

O tratamento referente aos créditos de ICMS, mormente em relação às hipóteses em que sua utilização é autorizada ou o seu estorno é exigido, é matéria de natureza constitucional. O art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88 prevê a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita a não incidência:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

II - **a isenção ou não-incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:

(...)

b) **acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;**

(Grifou-se)

De acordo com a Consulta de Contribuintes nº 158/07, formulada pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG, órgão de representação sindical concernente ao segmento econômico ao qual pertence a Empresa Autuada, “... *o Convênio ICMS 15/2007, ao disciplinar as operações referentes às liquidações no*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, procurou se abstrair do tratamento tributário ordinariamente aplicado à hipótese, adotando um regime peculiar. O tratamento dispensado por este Convênio equiparou as saídas e aquisições de energia elétrica relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE às operações interestaduais em relação a determinados efeitos tributários.”.

Assim, por ocasião de saídas de energia elétrica promovidas por Consumidores Livres ou Autoprodutores, no âmbito do Mercado de Curto Prazo da CCEE, em virtude de indeterminação em torno da qualificação dessas operações como internas ou interestaduais, não será exigido o ICMS, nos termos do disposto no inciso I, § 2º, art. 53-F, Parte 1, Anexo IX, do RICMS/02:

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e “Déficits” (MCSD) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, relativamente às diferenças apuradas:

(...)

§ 2º - Relativamente às diferenças apuradas, o agente emitirá a nota fiscal até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira, na entrada ou na saída, conforme o caso, que deverá conter:

I - o destaque do ICMS, quando for emitida por consumidor livre ou por autoprodutor enquadrado na hipótese prevista no inciso II do art. 53-E, **vedado o destaque do imposto nos demais casos;**

Art. 53-E. - O agente da CCEE que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica a adquirente localizado neste Estado deverá, relativamente a cada **contrato bilateral:**

(...)

II - lançar e recolher o imposto devido, no caso de fornecimento a consumidor livre ou a autoprodutor.

(Grifou-se)

Como se vê, apenas quando o fornecedor de energia elétrica comercializá-la mediante um contrato bilateral com o destinatário haverá destaque de ICMS na nota fiscal de saída. Nos demais casos, o que inclui a saída da energia elétrica via CCEE, fica vedado o destaque de ICMS no documento fiscal de saída.

Art. 53-E. - O agente da CCEE que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica a adquirente localizado neste Estado deverá, relativamente a cada contrato bilateral:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - lançar e recolher o imposto devido, no caso de fornecimento a consumidor livre ou a autoprodutor.

Analisando a legislação aplicável ao crédito de ICMS, vê-se que por força do art. 155, § 2º, inciso X da CF/88, as operações interestaduais com energia elétrica não se sujeitam à incidência de ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

A Lei Complementar nº 87/96, em seus arts. 3º, 20 e 21, apresenta disposições semelhantes no que se refere à não incidência de ICMS sobre as operações interestaduais com energia elétrica e também em relação à vedação ao crédito de ICMS para as mercadorias objeto de saídas posteriores não tributadas:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

III - operações interestaduais relativas a **energia elétrica** e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

(...)

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º **É vedado o crédito** relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente **não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto**, exceto as destinadas ao exterior.

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço **não tributada ou isenta**, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(Grifou-se)

A legislação tributária do Estado de Minas Gerais, por meio do art. 70, inciso II do RICMS/02, reafirma a vedação ao aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria que for objeto de saída subsequente alcançada pela isenção ou pela não incidência:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

Confunde-se a Impugnante em sua alegação, pois a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 não cria nova hipótese de estorno de crédito, mas apenas esclarece como, com base na legislação vigente, se dará a operacionalização das obrigações principais e acessórias dos contribuintes mineiros que atuam no âmbito da CCEE, o que inclui o respeito a toda a legislação vigente e transcrita anteriormente, referente ao tratamento dispensado aos créditos tributários.

Trata-se a Instrução Normativa em comento de norma complementar, desprovida de qualquer conteúdo inovador no mundo jurídico, a qual, no parágrafo único do art. 3º, faz remissão ao art. 71, inciso I do RICMS/02 de forma a demonstrar que o amparo legal à medida de estorno de crédito ali citada encontra-se na legislação vigente e não nela própria.

Vê-se que há um amplo arcabouço legal, transitando desde a CF/88 até as normas regulamentares internas do Estado de Minas Gerais a autorizar o estorno de ICMS na hipótese dos autos.

Não há sentido na alegação de ofensa ao princípio da legalidade, na medida em que o estorno de crédito exigido pela Fiscalização não retira sua validade da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, norma meramente operacional, mas sim de todo

um espectro normativo referente ao tratamento dispensado aos créditos tributários em geral.

Por todo o exposto, correto o estorno de crédito procedido pela Fiscalização.

Noutra linha de argumentação, a Impugnante afirma que a operação de saída de energia elétrica na CCEE não é hipótese de não incidência, mas sim de substituição tributária "para trás", na medida em que o ICMS será efetivamente recolhido pelo adquirente da energia elétrica, não havendo que se falar em estorno de crédito.

Ao contrário do que afirma a Impugnante, não se está aqui diante de uma hipótese de substituição tributária "para trás", mas sim de uma mera questão de ordem prática, envolvendo a sistemática do Mercado de Curto Prazo da CCEE.

Como já dito, cabe à CCEE promover a liquidação das diferenças apuradas entre a energia contratada pelos agentes dela participantes e a energia efetivamente consumida por tais agentes. As sobras não consumidas ou a utilização de energia elétrica acima do contrato serão compensadas por meio do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCSD).

A energia elétrica é um bem incorpóreo, identificável apenas sob a ótica quantitativa, mas nunca, qualitativa. Em outras palavras, não há como saber, em um sistema interligado, no qual todos consomem energia ao mesmo tempo, quem consumiu a energia enviada por qual agente de mercado. A única certeza é que toda a energia disponibilizada foi consumida por alguém, pois produção e consumo de energia elétrica ocorrem de forma concomitante, sem qualquer tipo de armazenamento.

Reiterando argumento anterior, não há como o fornecedor de energia elétrica (posição credora na CCEE) saber se sua mercadoria foi comercializada em uma operação interna ou interestadual e, principalmente, a qual Estado seria devido ICMS referente à operação.

Por essa razão, o Convênio ICMS nº 15/07 optou por um mecanismo peculiar no que tange a tais operações, tratando-as à semelhança das operações interestaduais com energia elétrica, sobre as quais não há incidência de ICMS.

Assim, na liquidação das diferenças da CCEE, o ICMS sempre será destacado pelo adquirente da mercadoria, na nota fiscal de entrada por ele emitida, já que não há como saber qual é a origem da energia elétrica envolvida.

Diante do exposto, vê-se que não há nos autos hipótese de substituição tributária "para trás", restando corretas as exigências fiscais.

A Impugnante alega que a aplicação da IN SUTRI nº 03/09 cria uma bitributação da circulação da mesma mercadoria, levando-a a pagar o imposto incidente sobre a parcela da energia elétrica que ela não consumiu, a qual foi devolvida à CCEE.

Como já demonstrado, a instrução normativa não traz qualquer inovação, mas apenas operacionaliza a aplicação da legislação referente ao aproveitamento de créditos de ICMS.

As normas constitucionais, legais e regulamentares referentes à matéria são muito claras, não deixando dúvida de que nas saídas de mercadorias alcançadas pela não incidência, hipótese dos autos, o crédito referente à entrada da mesma mercadoria deve ser estornado.

Desse modo, considerando que as exigências do feito basearam-se em legislação vigente e amplamente utilizada na apuração regular do ICMS, não há que se falar em bitributação decorrente da aplicação da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, razão pela entende-se correto o estorno de crédito e aplicação de penalidades e acréscimos relacionados.

Alega a Impugnante que na infração referente à emissão de notas fiscais que acobertaram as liquidações de excedente de energia elétrica no âmbito da CCEE com base de cálculo diversa da prevista na legislação, a Fiscalização não demonstrou a forma que entendia correta para apuração das referidas bases de cálculo e tampouco indicou o dispositivo legal supostamente violado, fato que, por si só, macula a exigibilidade do crédito tributário e o direito de defesa do Contribuinte. Salaria que as diferenças apontadas pela Fiscalização não existem.

Nos termos do § 2º, inciso I do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, já transcrito, o consumidor livre ou autoprodutor que assumir posição credora na CCEE, emitirá nota fiscal de saída, sem o destaque o imposto. De acordo com o caput do mesmo art. 53-F, o valor do documento fiscal será o valor das diferenças apuradas na liquidação promovida pela CCEE.

Tais diferenças foram informadas pela CCEE à Autuada e constam também do “Relatório CB 006 – Pré-Fatura”, fornecido à SEF/MG e disponível para consulta no âmbito interno.

Analisando os dados de tal relatório, contidos na planilha de fl. 35, constata-se que as notas fiscais emitidas pela Autuada nos meses de abril a julho, setembro a outubro e dezembro de 2007 divergem dos valores informados pela CCEE, exatamente no montante apurado pela Fiscalização na coluna denominada “Diferença Apurada” (última coluna).

Ao contrário do que afirma a Impugnante, a coluna “Correta” do item “Base de Cálculo” da planilha mostra claramente qual é a base de cálculo que a Fiscalização, com base nas disposições do art. 53-F e no relatório da CCEE, apurou como correta para as notas fiscais que acobertaram as liquidações de excedentes de energia elétrica.

Trata-se de um valor amplamente conhecido pela Impugnante, pois, como já dito, representa o montante das diferenças apuradas pela CCEE e informadas tanto à Impugnante quanto à Fiscalização por meio do “Relatório CB 006 – Pré-Fatura”.

O dispositivo legal que ampara as cobranças da Fiscalização é o supracitado art. 53-F, do Anexo IX do RICMS/02, o qual é citado no campo “Infringência” do Auto de Infração (fl. 04), não havendo que se falar em falta de indicação do dispositivo violado.

Desse modo, considerando que o Auto de Infração apresenta claramente o cálculo das diferenças entre as notas fiscais emitidas pela Autuada e o valor correto,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previsto no relatório da CCEE, além de indicar o dispositivo do RICMS/02 violado pela Impugnante, afastam-se os argumentos apresentados, restando corretas as exigências fiscais.

A Impugnante afirma que em virtude do equívoco referente à informação de serem as notas fiscais emitidas “de entrada”, quando na verdade seriam “de saída”, destacou e recolheu de forma indevida o ICMS sobre cada venda de energia realizada no âmbito da CCEE.

Recapitulando, conforme previsões do Convênio ICMS nº 15/07, reproduzidas no RICMS/02, nas operações realizadas no âmbito da CCEE, as entradas de energia elétrica ensejam a emissão de nota fiscal “de entrada” com destaque do imposto, ao passo que as saídas de energia elétrica são acobertas com notas fiscais “de saída”, sem destaque do imposto.

A planilha de fl. 37 lista os meses em que a Autuada possuía posição credora na CCEE (saída de energia elétrica), devendo emitir notas fiscais “de saída” sem o destaque o imposto. Não obstante, em contrariedade às disposições da legislação de regência da matéria, para esses meses foram emitidas notas fiscais “de entrada”, com o destaque do imposto. Os valores de ICMS destacados indevidamente constam da coluna “Valor do ICMS” da planilha.

Conforme previsão do caput do art. 53-G do Anexo IX do RICMS/02, o recolhimento de ICMS referente às operações de entrada de energia elétrica proveniente da CCEE é realizado por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) distinto, ou seja, um para cada operação.

Assim, se o contribuinte efetivamente houvesse recolhido ICMS de forma indevida, como alega, possuiria um DAE distinto para cada uma das competências envolvidas.

No entanto, apesar da alegação, nenhum documento de arrecadação foi apresentado pela Impugnante. E nem era de se esperar que fossem, na medida em que o destaque de ICMS decorreu, na verdade, de um erro formal, qual seja, emitir notas fiscais de entrada de energia elétrica quando o correto seria a emissão de notas fiscais de saída.

Pagamentos indevidos de ICMS, quando ocorridos, devem ser solucionados por meio de um pedido de restituição, nos termos previstos nos arts. 28/36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747 de 03 de março de 2008.

Conclui-se assim que, ao contrário do alegado pela Impugnante, não ocorreram recolhimentos indevidos de ICMS referente à entrada de energia elétrica proveniente da CCEE.

Na mesma linha de raciocínio, aduz ainda a Impugnante que, descontado o valor equivocadamente recolhido a título de ICMS, as bases de cálculo indicadas nas referidas notas fiscais perfazem o exato valor de cada operação de venda de energia elétrica realizada via CCEE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mais uma vez a Impugnante utiliza argumento que não encontra respaldo nos dados e documentos contidos nos autos.

Uma simples comparação entre as colunas “Valor do ICMS” e “Diferença Apurada” da planilha de fl. 35 é suficiente para afastar a alegação da Impugnante. Não há qualquer correlação entre o valor do ICMS destacado (mas não recolhido) e as diferenças de base de cálculo apuradas pela Fiscalização.

A título de exemplo, veja-se o mês de setembro de 2007: a Impugnante emitiu a NFE nº 045, no valor de R\$ 78.972.61 (setenta e oito mil novecentos e setenta e dois reais e sessenta e um centavos), com um destaque indevido de ICMS no valor de R\$ 14.215,07 (quatorze mil duzentos e quinze reais e sete centavos).

Segundo o relatório da CCEE, neste mês, a posição da Impugnante foi credora em R\$ 164.163,75 (cento e sessenta e quatro mil, cento e sessenta e três reais e setenta e cinco centavos), o que levou a uma diferença não acobertada pela NFE de R\$ 85.191,14 (oitenta e cinco mil cento e noventa e um reais e quatorze centavos), valor este que em nada se assemelha ao montante de ICMS destacado indevidamente.

A alegação da Impugnante deve ser afastada na medida em que é mera retórica vazia e desprovida de provas, ao passo que as exigências fiscais estão alicerçadas em documentos idôneos referentes à liquidação da Impugnante, fornecidos pela CCEE.

Desse modo, corretas as exigências fiscais.

Em seguida, a Impugnante alega que as multas de revalidação e isoladas aplicadas seriam insubsistentes, visto que as infrações que lhe deram origem não teriam ocorrido, como demonstrado em sua Defesa.

Os dispositivos legais desrespeitados pela Autuada, assim como aqueles que cominam as penalidades aplicadas estão devidamente apontados às fls. 03/05 do Auto de Infração.

Analisando-se os documentos contidos nos autos e toda a motivação já exposta na manifestação fiscal e no parecer da Assessoria do CC/MG, vê-se que as infringências constatadas pela Fiscalização de fato ocorreram e encontram-se amplamente fundamentadas e comprovadas, não havendo que se falar em insubsistência que se espalhe para as multas delas decorrentes.

Desse modo, corretas as penalidades aplicadas.

A Impugnante alega que, apesar de o ICMS integrar a base de cálculo do próprio imposto, não pode ele ser incluído no valor da operação para efeito de cálculo da multa isolada.

O ICMS é um tributo não cumulativo, que têm por característica o fato de estar incluído em sua própria base de cálculo. Trata-se de uma característica intrínseca que lhe permite ser transferido sucessivamente ao longo da cadeia de circulação da mercadoria.

Nas operações sujeitas à incidência do ICMS, o tributo é um percentual do próprio valor da operação de entrada ou de saída da mercadoria e não um valor a ser acrescido a tal montante, como alega a Impugnante em sua peça de defesa.

As premissas da análise realizada pela Impugnante não se amoldam à realidade: não há uma relação de soma entre o valor da operação e o valor do ICMS incidente nessa mesma operação, que desemboque em um terceiro montante, que seria o valor total da mercadoria. O que há, na verdade, é uma relação de continência, na qual o valor do ICMS está contido no valor da operação.

Assim, as liquidações de diferenças contidas no “Relatório CB 006 – Pré-Fatura” da CCEE representam a parte meramente remuneratória do valor da operação de entrada ou saída de energia elétrica. Somente após a inclusão do ICMS em sua base, chegar-se-á ao valor integral da operação, que é a base para a exigência das penalidades isoladas previstas na legislação.

Nas operações envolvidas na autuação, o ICMS só não consta dos valores informados pela CCEE por uma questão de natureza prática, qual seja, não se saber de antemão a qual Estado tal tributo será devido, na medida em a energia elétrica será utilizada por incerto usuário, situado em qualquer Estado da Federação.

A integração do ICMS em sua própria base de cálculo é norma de cunho constitucional, prevista no art. 155, inciso XII, alínea “i” da CF/88:

Art. 155 (...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) **fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre**, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Grifou-se)

O destaque do ICMS é uma mera indicação para fins de controle, não se separando o valor da operação do valor do ICMS incidente na operação, sendo este último uma parte da primeira. É o que determina o art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 13. (...)

§ 1º **Integra a base de cálculo do imposto**, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - **o montante do próprio imposto**, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; (Grifou-se)

O art. 53-F, § 4º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 deixa claro que a base de cálculo da operação é composta também pelo valor do imposto:

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e “Déficits” (MCSD) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou 1-A, ou NF-e, relativamente às diferenças apuradas:

(...)

§ 4º - Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar na hipótese prevista no inciso II do *caput* deste artigo é responsável pelo pagamento do imposto e deverá, ao emitir a nota fiscal relativa à entrada:

I - fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE, considerada a regra prevista § 1º deste artigo, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

A própria Impugnante reconhece à fl. 391 que “...o ICMS integra a base de cálculo do próprio imposto”.

A expressa disposição constitucional e legal no sentido de que o valor da operação, em matéria do ICMS, inclui o valor do próprio tributo, já é suficiente para afastar a alegação de erro na apuração da base de cálculo das penalidades isoladas.

No entanto, há outro ponto a ser analisado e que milita contra a pretensão da Impugnante. Apesar de não se especificar na peça de defesa qual seria a multa isolada questionada (há quatro penalidades isoladas no feito), por lógica, entende-se que a dúvida recai sobre aquela prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, já que as demais não guardam correlação com o valor da operação em seu cálculo.

Na redação atual do art. 55, inciso VII, a Multa Isolada prevista em sua alínea “a” deve ser calculada em função do “valor da operação”, conforme abaixo:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada; (Grifou-se)

No entanto, por força da irretroatividade prevista no art. 106 do CTN, deve ser aplicada a penalidade vigente à época da prática das infringências. Observe-se que em 2007 a redação do art. 55, inciso VII era outra e falava em penalidade decorrente da utilização de “**base de cálculo**” diversa da prevista na legislação. Inclusive não há qualquer menção ao termo “valor da operação” na antiga redação desse dispositivo legal:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

“VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;” (Grifou-se)

Vê-se que a argumentação da Impugnante baseou-se em uma redação do art. 55, inciso VII que não se aplica ao presente feito, visto que a expressão “valor da operação” somente passou a dele constar a partir de 1º/01/12.

Os já transcritos arts. 155, inciso XII, alínea “i” da CF/88 e 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 e art. 53-F, § 4º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 afirmam textualmente que o ICMS compõe a própria “base de cálculo”, o que seria suficiente para afastar por completo a hipótese de exclusão do ICMS da base de apuração da multa isolada, como proposto pela Impugnante.

Portanto, correta a penalidade aplicada.

A Impugnante aduz que as multas aplicadas são abusivas e confiscatórias, superando em muito o valor do tributo exigido, razão pela qual devem ser canceladas ou reduzidas.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo não recolhido, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão de falta de recolhimento de ICMS pela entrada de energia elétrica no âmbito da CCEE (fl. 31) e também por recolhimento a menor de ICMS em razão de aproveitamento indevido de créditos referentes à entrada de energia elétrica posteriormente saída do estabelecimento ao amparo de não incidência (fl. 35).

Já as multas capituladas no art. 54, inciso VI; no art. 55, inciso I; no art. 55, inciso VII e no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, todos da Lei nº 6.763/75 (Multas Isoladas) foram exigidas por descumprimento de obrigações acessórias por parte da Autuada, respectivamente, (1) pela emissão de documento fiscal com erro na indicação de ser a operação de entrada ou saída, (2) por deixar de registrar notas fiscais de entrada de energia elétrica no livro Registro de Entradas, (3) por consignar em documento fiscal base de cálculo diversa da prevista na legislação e (4) por aproveitar indevidamente crédito fiscal referente à entrada de mercadoria que posteriormente saiu do estabelecimento alcançada pela não incidência.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, duas relativas a obrigações principais e as outras quatro decorrentes do descumprimento de diferentes obrigações acessórias.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as

infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, *"são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias"*.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar em natureza abusiva ou confiscatória em se tratando de multas que estão previstas na legislação estadual, efetivadas nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e o Auto de Infração, lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do RPTA, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Corretas, portanto, as multas aplicadas.

Em relação à reincidência, os requisitos para sua verificação e imputação encontram-se previstos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, a saber:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

Por meio dos documentos de fls. 542/549, a base fática de aplicação da reincidência foi alterada pela Fiscalização para excluir os PTAs nºs 04.00395430-83, 04.00201431-76 (Multa Isolada do art. 54, inciso VI) e 04.000202945-17 (Multa Isolada do art. 55, inciso VII), utilizados como base para aplicação da majoração prevista no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Em substituição, como suporte à reincidência das penalidades isoladas, foram incluídos os PTAs nºs 04.002060709-53, 04.002094118-91 (Multa Isolada do art. 54, inciso VI) e 04.0002107116-82 (Multa Isolada do art. 55, inciso VII), os quais atendem aos critérios previstos na legislação.

A dupla reincidência restou verificada em relação a 2 (duas) das 4 (quatro) Multas Isoladas exigidas, quais sejam, as do art. 54, inciso VI e do art. 55, inciso VII, todos da Lei nº 6.763/75. Tais multas foram majoradas em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, § 7º supratranscrito.

Desse modo, constatada está a reincidência em relação a tais penalidades.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário de fls. 542/549 e, ainda, para excluir do polo passivo a pessoa jurídica Praxair Holding Latinoamerica, SL por inexistência nos autos de fundamentos fático-jurídicos que justifiquem sua inclusão como Coobrigado, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 01 de outubro de 2014.

Fernando Luiz Saldanha
Presidente

Eduardo de Souza Assis
Relator

D